

経営学研究論集

第47号 2017. 9

我が国における国外転出時課税制度の創設

——国外転出時課税制度における基礎理論——

The establishment of the Exit Tax in Japanese Taxation

——Fundamental theory of the Exit Tax——

博士後期課程 経営学専攻 2017年度入学

古 山 春 花

KOYAMA Haruka

【論文要旨】

This paper reports the fundamental theory of the Exit Tax in Japanese Taxation, which was established in Tax Reform of 2015.

Under OECD model tax treaties, the country of which a seller of shares, etc. is a resident has the right to tax on the relevant capital gains. As such, it is possible for a person who has shares with a large amount of unrealized profits to avoid being taxed, by for example, moving out from Japan while holding such shares to a country where capital gains are not taxed and selling shares when the person is a resident of such country.

OECD and G20 drew up “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS Action)”, in order to prevent such abuse of tax treaties. Influenced by BEPS Action, the Exit Tax in Japanese Taxation which established special provisions for taxation on unrealized capital gains upon departure from Japan were put into force, targeting particular persons with a large amount of property who move out from Japan.

This study focused on two core points: the legal grounds for unrealized capital gains and the background of the establishment of the Exit Tax in Japanese Taxation.

【キーワード】 国外転出時課税制度 (Exit Tax), BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), キャピタルゲイン課税 (Capital gains), 未実現利益 (Unrealized gain), 租税回避 (Tax avoidance)

【目次】

はじめに

I 今日の国境を越えた取引等に係る課税の国際的調和に向けた取組み

II 国外転出時課税制度を支える法的理論

結びにかえて

はじめに

平成27年度税制改正において、我が国に新たに導入された所得税法60条の2「国外転出をする場合の譲渡所得等の特例」は「国外転出…をする居住者が、その国外転出の時ににおいて有価証券…を有する場合には、その者の事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その国外転出の時に、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める金額により、当該有価証券等の譲渡があったものとみなす」と規定された。これは、要するに、個人が自国の居住者から非居住者になることに起因し、個人の所有する資産に含まれる未実現利益に対し資産の譲渡が行われたとする、みなし譲渡課税を行う規定である。所法60条の2は、いわゆる「出国税」と称される規定であり、特に対象資産を有価証券等に限定しているため、限定出国税方式（Limited exit tax）と呼ばれる類型を採る。

ところで、我が国が採用している包括的所得概念は、人の担税力を増加させる利得すべてを所得と解しており、そのような意味において、未実現利益は「所得」であると考えられている¹。しかしながら、通常、未実現利益は所得の流入が客観的に把握できないという執行上の便宜を理由として、立法政策的観点から課税対象外とされる。では、所法60条の2「国外転出をする場合の譲渡所得等の特例」はどのような法的根拠により、未実現利益に対して課税を行うことが認められているのであろうか。

本稿では、「国外転出をする場合の譲渡所得等の特例」が導入されることとなった経緯を研究し、それを踏まえ、同制度が個人の所有する資産に係る未実現利益に対し課税を行うことの論拠に関して若干の検討を行うことで、我が国における「国外転出をする場合の譲渡所得等の特例」の創設に関して一つの考察を行うものである。

¹ 後述する【2. 我が国の譲渡所得課税制度(1)】にて説明を行う。

I 今日の国境を越えた取引等に係る課税の国際的調和に向けた取組み

1. 国外転出時課税制度の導入

平成26年12月30日に自由民主党・公明党により発表された「平成27年度税制改正大綱²」において、我が国の国際的調和に向けた取組みの方向性が明らかにされた。我が国は、現在 G20・OECD が推進している BEPS プロジェクト（Base Erosion and Profit Shifting：税源浸食と利益移転³）や非居住者に係る金融口座情報の自動的交換の取組みを、「国際的な租税回避を各国協調して防止することで、公平な課税を実現し、税制に対する納税者の信頼を確保するとともに、節税を利用しない企業の競争条件を改善するもの⁴」と評価し、「こうしたグローバルな取組みの趣旨を十分に踏まえ、国境を越えた取引や人の動きに係る課税の適正化に向けて取り組んでいく⁵」と明言した。BEPS プロジェクトとは、国内法および租税条約を修正・創設し、国際課税に係る整合性のある制度策定を行うという、極めて大掛かりで重要な国際的プロジェクトである⁶。我が国はこの BEPS プロジェクトに関連し、具体策として、「国境を越えた人の動きに係る租税回避を防止する観点から、出国時における株式等に係る未実現のキャピタル・ゲインに対する譲渡所得課税の特例を創設⁷」することを決めた。また、これに伴い、事務負担が過重なものとならないよう、運用上適切に配慮しながら「所得税・相続税の申告の適正性を確保するため、記載内容を充実するなどの見直しを行う⁸」とした。我が国は、いわゆる「出国税」制度の導入に向けて大きな一歩を踏み出したのである。この方針は、平成27年1月14日には閣議決定され、平成27年3月31日の公布を経て、平成27年7月1日に施行が始まった。

ここにいう、いわゆる「出国税」とは独立した税目ではなく、個人が自国の居住者から非居住者になることに起因して、個人の所有する資産に含まれる未実現のキャピタル・ゲインに対してみなし譲渡課税を行うことをいい⁹、我が国においては「国外転出をする場合の譲渡所得等の特例」、お

² 自由民主党・公明党「平成27年度税制改正大綱」自民党 HP

<https://www.jimin.jp/news/policy/126806.html> 参照（WEB 最終アクセス：2017年4月9日）。

³ BEPS の概念や射程については、「国際的にも国内的にも明確な定義が置かれているわけではないものの、一般的に、「多国籍企業等が、グループ関連者間における国際取引により、その所得を高課税の法的管轄から無税又は低課税の法的管轄に移転させることで、国際的二重非課税を生じさせるもの」と言える」として、全体像を説明することができる。居波邦泰「税源浸食と利益移転（BEPS）に係る我が国の対応に関する考察（1）」『税大論叢』第79号180頁（2013）。

⁴ 「平成27年度税制改正大綱」・前掲注2，10頁。

⁵ 同上・前掲注2，10頁。

⁶ 荒井優美子「BEPS 行動計画 経緯と今後の動向一わが国の税制改正への影響を踏まえて」『税務弘報』第63巻5号8頁（2015）。

⁷ 「平成27年度税制改正大綱」・前掲注2，10頁。

⁸ 同上・前掲注2，10頁。

⁹ 大橋智哉「個人の移動による国際的二重課税の調整に関する一考察—株式に対するみなし譲渡課税（出国税）を中心に—」『第27回日税研究賞入選論文集』1頁（日本税務研究センター2004）。

よび「贈与等により非居住者に資産が移転した場合の譲渡所得等の特例」（以下、「国外贈与・相続時課税制度」という。これら国外転出時課税と国外贈与・相続時課税を合わせて、「国外転出時課税制度」という。）として規定されている。本稿では、国境を越えた人の動きに係る租税回避を防止する手段一般を、世界各国が規定する同様の制度を含め、以下、「出国税等」と呼称する¹⁰。

このような出国税等は1972年にカナダで最初に導入されて以来、現在では、ニュージーランド、オーストラリア、イタリア、スペイン、ドイツ、オーストリア、オランダ、フランス、フィンランド、デンマーク、スウェーデン、イギリス、米国等、先進諸国を中心にほとんどの国において導入されている^{11,12}。

一般に、OECD モデル租税条約 2 条および13条により、キャピタル・ゲインを含む株式については、その譲渡等により実現した時点で、納税者が居住している国において課税されることとなっている¹³。この原則があるにもかかわらず出国税等を導入し、未実現のキャピタル・ゲインに課税しようとするのは、個人の国境を超える移動によって、その個人の所有する資産に含まれる未実現のキャピタル・ゲインに対する出国側の課税権が喪失してしまうことを問題としているからである。我が国ではキャピタル・ゲインに対しその20.315%相当額（復興特別所得税を含む。）が課税されるのに対し、シンガポール、香港、ニュージーランド、スイス等はキャピタル・ゲインに対して非課税であるため、富裕層が株式を保有したままこのようなタックス・ヘイブンといわれるような有価証券等の譲渡益非課税国（あるいは低率課税国）に移住することによって、我が国における税負担を回避するというスキームは従前から用いられてきた。このような国家間での課税権の喪失に対応するべく、海外諸国は租税条約の締結や国内法として出国税等を導入するなどの策を講じてきた。例えば米国は、1966年に内国歳入法典（International Revenue Code: IRC）877条を制定して以来、納税義務の拡張（extended tax liability）という形で、個人の国境を超える移動によって、その個人の所有する資産に含まれる未実現のキャピタル・ゲインが他国へ流出することを防いできた。

¹⁰ 一言で「出国税等」と言っても、その法的形は国により異なっている。大きく分類すると、①納税義務の拡張（extended tax liability）、②過去に享受した繰延および控除の奪還（recapture of previously enjoyed deferrals and deductions）、③再入国課税（re-entry charges）、そして本稿で中心的に取り上げている④出国税（exit tax）の4つに分けることができると言われている。原武彦「非居住者課税における居住者判定の在り方—出国税（Exit Tax）等の導入も視野に入れて—」『税大論叢』第65号6頁（2010）参照。詳しくは別稿を用意している。

¹¹ 本庄資「オフショア世界のはなし（32）～我が国の出国税は富裕層のオフショアへの脱出を防ぐことができるか？～」『International Taxation』第35巻4号112頁（2015）。

¹² なお、法人に対する出国税については、宮本十至子「法人に対する出国税をめぐる諸問題—EUの動向を中心に—」『租税の複合法的構成 村井正先生喜寿記念論文集』623～642頁（清文社2012）参照。

¹³ 小松芳明「国際租税法の発展と動向」『租税法研究』第10号8頁（1982）。

2. 国外転出時課税制度の概要

(1) 所得税法60条の2

国外転出時課税制度は具体的にはどのような規定であるか。財務省の公表する、「平成27年度税制改正の解説『国外転出時の特例の創設の改正（詳解）』¹⁴」および、国税庁の作成する「国外転出時課税制度のあらまし¹⁵」を参照し、その概要を把握する。

第六十条の二（国外転出をする場合の譲渡所得等の特例）

国外転出（国内に住所および居所を有しないこととなることをいう。以下この条において同じ。）をする居住者が、その国外転出の時ににおいて有価証券又は第百七十四条第九号（内国法人に係る所得税の課税標準）に規定する匿名組合契約の出資の持分（以下この条から第六十条の四まで（外国転出時課税の規定の適用を受けた場合の譲渡所得等の特例）において「有価証券等」という。）を有する場合には、その者の事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その国外転出の時に、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める金額により、当該有価証券等の譲渡があったものとみなす。

本規定は、居住者¹⁶が、課税対象資産のキャピタル・ゲインの清算を経ないまま国外へ転出（転出とは、「国内に住所および居所を有しないこととなること」（所法2①四十二））しようとした場合において、その時の価額に相当する金額により当該対象資産の「譲渡」があったものとみなす規定である。

(2) 対象資産

本規定で対象となる資産は、(i)有価証券若しくは匿名組合契約の出資の持分（所法2①十七、所令4、288。以下「有価証券」という。）、(ii)国外転出時ににおいて決済していない信用取引若しくは発行日取引、（所法60の2②、所規37の2①。以下「未決済信用取引」という。）、(iii)国外転出時ににおいて決済していないデリバティブ取引（所法60の2③。以下「未決済デリバティブ取引」という。国外転出時課税制度においての対象とされるのは、上記三種類の資産（以下、「有価証券等」という。))であり、キャピタル・ゲインを内包する資産すべてを課税対象とするわけではない。

¹⁴ 財務省「平成27年度税制改正の解説 所得税法等の国外転出時の特例の改正」81頁、財務省 HP http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2015/explanation/index.html 参照（WEB 最終アクセス：2017年4月9日）。

¹⁵ 国税庁「国外転出時課税制度のあらまし」国税庁 HP <http://www.nta.go.jp/shiraberu/ippanjoho/pamph/01.htm> 参照（WEB 最終アクセス：2017年4月9日）。

¹⁶ 我が国では、居住者の定義を「①国内に住所を有する個人、又は、②国内に現在まで引き続いて1年以上居所を有する個人をいう（所法2①三）」とする。

国外転出時課税制度の適用を受けた個人が、その国外転出の時に有していた有価証券等を譲渡又は決済した（以下、「譲渡等」という。）場合における事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、取得価額又は損益の額の調整をすることとされている（措法60の2④）¹⁷。譲渡による所得が非課税となる国債、地方債等の有価証券についても、国外転出時課税の対象資産として金額基準の判定に含める必要がある¹⁸。また、国外で所有等している対象資産についても同様に、国外転出時課税の対象資産として金額基準の判定に含める。

（3）納税義務者

本規定の対象とされる納税義務者は、（i）国外転出をする時に有している有価証券等の利益の額および損失の額の合計額が国外転出時において1億円以上であること、および、（ii）その国外転出をする日前10年以内において居住者である期間の合計が5年超であることのいずれも満たす者である（所法60の2⑤、所令170②、所規37の2⑥⑦）。

国外転出時課税制度の対象者は、所得税の確定申告等の手続を行う必要がある。また国外転出の時までに納税管理人の届出を行うか否かにより、申告・納税手続きのほか、対象資産の算定方法、納税猶予制度や税額を減額するなどの措置等を受けることが可能か否かも異なってくる。

以上が我が国に導入された国外転出時課税制度の概要であり、大枠となる規定である。もちろん、所法60条の2のみならず、納税猶予制度および各種減税措置等、また二重課税に関する規定や国外転出時課税制度の実行可能性を高めるための調書制度なども同じくおかれているが、本稿においては紙幅の関係上割愛する。

3. BEPS プロジェクトから見た国外転出時課税制度

上記1で述べたように、国外転出時課税制度は国際的調和に向け導入された、G20・OECDが推進しているBEPSプロジェクトに基礎を置く制度である。しかしながら、そもそも何故、世界各国が同じ方向を向き、足並みをそろえて租税回避防止策をとる必要があるのだろうか。

¹⁷ ここにいう「譲渡」の範囲には、「有価証券等の一般的な譲渡のほかには、株式等につき法人の合併・分割型分割、資本の払戻し、残余財産の分配、出資の消却、法人からの退社・脱退などの事由が生じたことによりその株式等の譲渡の対価とみなされる金額が生ずる場合（措法37の10③④、37の11④）におけるこれらの事由によるその株式等のその譲渡の対価の額とみなされる金額に対応する部分の権利の移転又は消滅も含まれる」（所令170①、改正所令附則8①）。」「平成27度税制改正の解説」・前掲注14、7頁。

¹⁸ 国債、地方債等の公社債等の譲渡による所得は、平成28年1月1日から課税対象となる。国税庁「国外転出時課税制度（FAQ）平成27年7月改訂」13頁、国税庁HP <https://www.nta.go.jp/tetsuzuki/denshi-sonota/kokugai/01.htm> 参照（WEB最終アクセス：2017年4月9日）。

(1) 課税権の根拠

課税権は、課税管轄の基礎をなす権利である¹⁹。課税管轄権とは、国家の主権に基づく内在的屬性であり、行政機関がこれを執行する執行管轄権の一部であると論じられる²⁰。本来、主権とは、領域と相まって論じられた「他の国家の主権を排除するような権力の行使が認められる²¹」管轄権の範囲であった。言い換えると、課税管轄権とは、他の国家の主権を排除し、国の行政機関が税の課税徴収を行うことが許される範囲、と定義することができるであろう²²。

このような「課税権」の意義を争った事例として有名なものが *Cook v. Tait* (265 U.S.47(1924) : クック対テート連邦最高裁判決) である²³。当時、米国では居住地にかかわらず、市民権を有する市民に対し、無制限納税義務を負わせることが規定されていた。しかしながら、メキシコ国内に居住し、メキシコ国内で働いて所得を得ているにもかかわらず、たまたま米国市民権を持っているだけの者が、なぜ連邦所得税の課税を受けなければいけないのかという点が争点となり、連邦議会はそのような者に対して課税権を有しているのかが問題とされたのである。連邦最高裁判所は、「(課税権とは、) 政府が、市民およびその所有する財産に対して利益を与えているという前提に基礎をおいている。いいかえるならば、課税権の基礎が、すべての場合に、その財産の位置 (situs)、つまり、その財産が合衆国の中にあるかあるいは外にあるかどうかということに依存するのではないのであるし、合衆国の市民の所在 (domicile)、つまり合衆国に所在していたかどうかということによって定まるというのではないのである。むしろ、市民としての合衆国との関係に依存する場合もあるのである。そのような関係からの帰結は、課税対象となる市民には合衆国に domicile を有するであろうし、そこから所得を生ずるような財産には situs があるということになるのである。²⁴」と判示した。要するに、「国家との結び付きが認められ、政府から利益を受けているということが課税権、つまり課税管轄の基礎となるというのである。この場合には、市民という地位を有することが、国外財産から生ずる所得について課税が正当化される根拠となる²⁵」と解される。

¹⁹ 国家との結びつきについて、「セリグマンらによって作成された国際連盟の報告書では経済的帰属 (economic allegiance) と名付けた。また、米国合衆国の州税に関するものであるが、合衆国最高裁判所は、境界外の活動から生ずる所得に対して課税する根拠として、やはり、結び付き (nexus) を要求しているのである。」として、「経済的帰属・nexus」を必要とし、国によってその「経済的帰属・nexus」は居所や領土等、異なるとされる。水野忠恒『21世紀を支える税制の論理 第4巻国際課税の理論と課題〔二訂版〕』4頁(税務経理協会1995) 参照。

²⁰ 「国家の管轄権は、一般に、法令を成立する立法管轄権、裁判所がこれを適用する裁判管轄権、行政機関がこれを執行する執行管轄権に分類される」と考えられる。高野幸大「国家管轄権と国際租税法の関係—資産税の側面からの基礎的考察」『租税法研究』第42号84頁(2014)。

²¹ 水野『21世紀を支える税制の論理』・前掲注19, 4頁。

²² 立法管轄権と執行管轄権の管轄範囲の違いについては、増井良哲＝宮崎裕子『国際租税法〔第3版〕』17頁(東京大学出版会2015) 参照。

²³ 水野『21世紀を支える税制の論理』・前掲注19, 4頁。

²⁴ 同上・前掲注19, 4頁。

²⁵ 同上・前掲注19, 4頁。

近年まで、国家はその主権に従い、自国の意思に従って執行管轄権の一部である課税管轄権を普遍的に行使することができた。しかしながら、国際的経済活動が発展し、ボーダーレス化・グローバル化が進展している現況においては、従前のように経済活動およびその活動範囲を形式的に区別して捉えることは困難である。各国がそれぞれの持つ固有の課税管轄権を普遍的に行使しようとする、「国際課税面に課税権の競合状態が生じ、課税管轄権の重複、すなわち国際二重課税の問題が頻発して一種の無秩序状態²⁶」となり、そのような状態のもとでは、租税回避や租税遁脱が行われる風潮を生じ易くなると考えられる²⁷。したがって、国際的に統一された課税権ルールが必要となるのであり、各国が同じ方向を向き、足並みをそろえて租税回避防止策をとる必要性が出てくる。そこで、国際的に統一された課税ルールとして OECD は租税モデル条約を作成し、国際的二重課税の防止と排除を進めているのである²⁸。

(2) BEPS プロジェクト発足の契機

2008年秋、リーマンショックによる激しい経済の落ち込みに対応するために財政出動を行った世界各国の財政状況は悪化し、世界的な不況を巻き起こした。各国とも、国民により多くの財政負担を求める中、租税回避問題が顕在化した。グローバル企業や富裕層はその負担を負うことなく、国際的な税制の隙間や抜け穴 (loophole in the tax law) を利用し、節税 (時には脱税に近いとされる) スキームによって税負担の軽減を図ったのである^{29,30}。このような問題に対し、各国が協調して対応するため、2012年6月に OECD 租税委員会および G20 首脳メンバー 8 各国による全面的支持の下で発足し、進められてきたのが「BEPS プロジェクト」である。2013年2月、OECD 租税委員会は “*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*” を出版し、7 月には “*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*” (以下、「BEPS 行動計画」という。) を公表した³¹。OECD は、2014年9月～2015年11月の間に、BEPS プロジェクトに有効に対処していくための15の BEPS 行動計画を3段階で勧告し、それに伴う行動計画報告書を公表した。「企業が調達・精算・販売・管理等の

²⁶ 小松・前掲注13, 1頁。

²⁷ 同上・前掲注13, 1頁参照。

²⁸ 国際的な課税ルールとして、国際連合の推奨する国連租税条約モデル (United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries) も存在するが、BEPS プロジェクトは OECD の推進する国際的プロジェクトであるため、本稿では主に OECD 租税条約を参照して確認を行うこととする。

²⁹ 安河内誠＝山田博志「平成27年度の国際課税 (含む政省令事項) に関する改正について」『租税研究』第789号148頁 (2015) を参照。

³⁰ 例えば、「スターバックス」や「Amazon」など著名なグローバル企業の租税回避問題が欧米諸国を中心としてクローズアップされている。これについて、居波邦泰『国際的な課税権の確保と税源侵食への対応—国際的二重非課税に係る国際課税原則の再考』381頁以下、(中央経済社2014)、本庄資『国際課税における重要な課税原則の再検討 中巻』122頁以下 (日本租税研究協会2016) 等を参照。

³¹ 荒井・前掲注6, 8頁。

拠点をグローバルに展開し、電子商取引も急増するなど、グローバル・ビジネス・モデルの構造変化が進む中、この構造変化に各国の税制が追いつかず、多国籍企業の活動形態とルールの間になずれが生じている³²⁾」という現状に対し、BEPS プロジェクトは、「公正な競争条件（Level Playing Field）」という考え方の下、多国籍企業がこのようなずれを利用することで、課税所得を人為的に操作し、課税逃れを行うことがないように、国際課税ルールを世界経済並びに企業行動の実態に即したものにするとともに、各国政府・グローバル企業の透明性を高めるために国際課税ルールを見直す³³⁾」国際的なプロジェクトである。

我が国に導入された国外転出時課税制度は、BEPS 行動計画に直接的に対応を示されたものではないが、行動計画 6「租税条約特典条項の濫用防止（Action6 “Prevent the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances”³⁴⁾）」に関連する規定であるとされる。この行動計画 6 では、いわゆる条約漁り（Treaty Shopping：租税条約の一方の締約国の居住者でない者が、当該一方の締約国の居住者に与えられる条約の特典を享受しようと試みるアレンジメント³⁵⁾）をはじめとした租税条約の濫用を防止するための OECD モデル条約の改定ならびに国内法設計の検討が提案されている。すなわち、国外転出時課税制度は「行動計画 6 の勧告である、租税回避防止のための国内法が租税条約との関係で確実に適用できるよう適切な措置を実施することの前提として³⁶⁾」、平成27年度税制改正に盛り込まれたものと理解されるのである。

（3）我が国における「租税回避」の意義

さて、国外転出時課税制度は、BEPS 行動計画 6 に関連し、租税回避を防止する観点から導入された制度であるが、この場合、「租税回避」とは何を指すのかについて、若干の検討を加えたい。

³²⁾ 「税制調査会 第24回税源浸食と利益移転 解説文（平成27年10月23日（総24-1）」内閣府 HP <http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2015/27zen24kai.html> 参照（WEB 最終アクセス：2017年4月9日）。

³³⁾ 税制調査会・前掲注32，参照。

³⁴⁾ OECD, “Revised discussion draft BEPS ACTION 6: PREVENT TREATY ABUSE” (22 May 2015–17 June 2015), OECD HP <https://www.oecd.org/tax/treaties/revised-discussion-draft-beps-action-6-prevent-treaty-abuse.pdf> 参照（WEB 最終アクセス：2017年4月9日）。

³⁵⁾ 本庄資『国際課税における重要な課税原則の再検討 上巻』483頁（日本租税研究協会2015）。我が国における租税条約の濫用に対する対策については、谷口勢津夫「租税条約の濫用」村井正編『国際租税法の研究—国際的租税回避の理論と政策—』149頁以下（法研出版1990）および、谷口勢津夫「第三国企業による租税条約の濫用とその規制（1）（2・完）」『税法学』第440号（1987），第441号（1987）が参考となろう。

なお、OECD では“Glossary of Tax Terms”において、Treaty Shopping を “An analysis of tax treaty provisions to structure an international transaction or operation so as to take advantage of a particular tax treaty. The term is normally applied to a situation where a person not resident of either the treaty countries establishes an entity in one of the treaty countries in order to obtain treaty benefits.” と定義づける（<http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> 参照（WEB 最終アクセス：2017年4月9日））。

³⁶⁾ 「平成27年度税制改正の解説」・前掲注14，81頁参照。

我が国の租税法では私法における法律関係を基礎として課税を行うこととしている。他方で、私的自治の原則ないし契約自由の原則が支配する私法上においては、どのような法形式を用いるかについて当事者間での選択の余地が認められている。我が国においては、このような「私法上の選択可能性」を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除すること」を租税回避の通説的な定義としている^{37,38}。これはエンノ・ベッカーをはじめとしたドイツにおける租税回避論、並びに、米国における租税回避論を統合した理解であると考えられている³⁹。

このような租税回避は、脱税（tax evasion）とは異なる。脱税が課税要件の充足の事実を全部又は一部秘匿する行為であるのに対し、租税回避は、課税要件の充足そのものを回避する行為である。また同時に、節税（tax saving）が租税法が予定しているところに従って税負担の減少を図る行為であるのに対し、租税回避は、租税法が予定していない異常な法形式を用いて税負担の減少を図る行為であるということから、節税とも区別される⁴⁰。我が国では、このように租税回避を脱税、節税と区別して捉えている^{41,42}。

³⁷ 金子宏『租税法〔第20版〕』124頁（弘文堂2015）。

³⁸ 租税回避の定義は、論者によってさまざまである。

清永敬次教授は「租税回避というのは、課税要件の充足を避けることによる租税負担の不当な軽減又は排除をいう。」と定義される（清永敬次『税法〔新装版〕』42頁（ミネルヴァ書房2013））。

水野忠恒教授は「私法上の選択可能性の自由を利用して租税負担を軽減するために、通常用いられない法形式を選んだ法形式の濫用という問題が起きる。これを租税回避という。」と説明される（水野忠恒『大系租税法』25頁（中央経済社2015））。

また、租税回避の定義に、何らかの「通常」あるいは「正常」である行為との関係性（いうなれば取引の異常性・迂遠性等の現象）から定義をつける向きもあるという。酒井克彦「我が国における租税回避否認の議論」『フィナンシャル・レビュー』第126号144頁（財務省財務総合研究所2016）参照。

³⁹ 谷口勢津夫『租税回避論』2頁（清文社2014）。

⁴⁰ 金子・前掲注37，125頁。

⁴¹ これに対し、租税回避を中間概念としてとらえる論も存在する。

岡村忠生教授は、租税回避を課税条件の不充足として捉えると、そもそも、租税回避という現象の実在性にさえ疑問があるとされる。「租税回避は、課税要件を充足せずに税負担を〈軽減する〉ことであるとされるが、そのようなことが果たしてありえるのか、税負担は〈軽減された〉のではなく、単に最初からその金額だけだったのではないのか、と問われたとき、答えはないと思われる。」とされる（岡村忠生「租税回避研究の意義と発展」同編『租税回避研究の展開と課題〔清永敬次先生謝恩論文集〕』328頁（ミネルヴァ書房2015））。

また、酒井克彦教授は、課税効果の観点からは、租税回避は節税と同義であるとされる。そのように理解をすると、「租税回避を定義付ける意味は奈辺にあるのであろうか」、「（租税回避は、）節税でもなければ脱税でもないという意味での、いわば中間概念のとしての仮置き概念であらうか。仮置き概念であるとするならば、かような概念に法的な積極的意義を見出すことができるのか」と従来3つの分類に疑問を呈される（酒井・前掲注38，147頁）。

ところで、租税回避が行われる場合、その租税回避の行為について、①当事者が用いた私法上の法形式を租税法上もそのまま容認し、それに即して課税を行うべきか（形式主義）、それとも、②私法上は有効なことを前提としつつも、租税法上はそれを無視し、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されたものとして課税を行うべきか（実質主義）という根本的な議論が存在する⁴³。このように、租税回避の存在を認知したとき、すなわち、課税要件の欠缺が認められた場合に、納税者によって選択された想定外の「異常な」法形式を、「通常の」法形式を選択した場合と課税と同様に取り扱うことを租税回避の否認^{44,45}、という。例えば、納税者が選択した法形式ではなく想定される通常の法形式を基礎として課税を行うことなどをいう⁴⁶。問題となるのは、一般的否認規定（General Anti-Avoidance Rule: GAAR と呼ばれることが多い。包括的租税回避否認規定と呼ばれる場合もある。）を規定しない我が国の租税法において⁴⁷、各税法上の個別的否認規定が規定しない範囲での租税回避が生じた場合、租税回避の否認が認められるかどうかである⁴⁸。この点については、最高裁判所の明確な判断はまだ示されておらず、判例として未だ確立されていないといえよう⁴⁹。個別的否認規定が規定されていないために、租税回避を行った者が不当な利益を受け、通常の法形式を選択した納税者との間に租税負担の不公平が生ずることは否定できない。

上述の通り、租税回避については通説的な定義が存在するが、「租税回避」という用語が含む影

⁴² 近年、租税法令の規定をその趣旨・目的に反して利用する「法の濫用」が問題となる訴訟が散見されるようになっており、今日までの「租税回避論」とは一線を画すようになってきている。そもそも、租税法について租税回避を問題とするのは何故であろうかという根本的な問いが存在する。これは、租税回避の本質は、租税法規の濫用であると考えているからである（これに対し、従来型の租税回避は「私法制度の濫用」であったといわれることがある。）。「権利の濫用」、「法の濫用」に関して、今村隆『租税回避と濫用法理—租税回避の基礎的研究—』5頁（大蔵財務協会2015）。

⁴³ 今村・前掲注42，12頁。

⁴⁴ 租税回避の否認規定については、「講学上、①特定の「異常な」法形式の選択または特定の事実行為による租税回避を否認する個別的否認規定と、②「異常な」法形式・事実行為を特定せず、そのときどきに問題になるであろう、何らかの「異常な」法形式の選択または何らかの事実行為による租税回避を否認する一般的否認規定あるいは包括的否認規定とが、区別される。」と説明される（谷口勢津夫『税法基本講義〔第5版〕』69頁（弘文堂2015））。

⁴⁵ 「租税回避の否認規定も、その適用により納税義務が成立する（通常の課税要件規定との関係では成立しない納税義務を、成立させる）」という意味では、課税要件規定ではある。ただ、それは、回避の対象となる課税要件規定（通常の課税要件規定）と区別して、補充的課税要件規定あるいは代替的課税要件規定と呼ばれる。」として、租税回避否認規定は通常の課税要件規定の一類型であると説明される（谷口『税法基本講義』・前掲注44，67～68頁）。

⁴⁶ 清永『税法』・前掲注38，43頁。

⁴⁷ 金子宏教授は、同族会社の行為計算否認規定（税法132条①一）や法人組織再編成にかかる行為計算否認規定（税法132条の2）など、「やや一般的な否認規定」と考えられる規定が存在すると述べられる。金子『租税法』・前掲注37，129頁。

⁴⁸ 例えば、英国は2011年11月のアロンソン報告書に依拠し、2013年財政法第5款第206条から215条及び同法スケジュール43に一般否認規定を導入した。矢内一好「英国型一般否認規定（GAAR）の検証～GAARパラドックスについて～」『租税研究』第789号332～334頁（2015）参照。

⁴⁹ 金子・前掲注37，127頁。

響力の強さから、論者により使用方法および詳細な定義は異なっており、議論の存するところである。このような「租税回避」に対し、①私法上許された形式を濫用すること、②それにより租税負担を不当に回避または軽減すること、という各論者における共通項を、本稿における一応の「租税回避」の定義づけとしておきたい。

II 国外転出時課税制度を支える法的理論

【I】において所得税法60条の2の条文を確認した通り、国外転出時課税制度は、個人の所有する資産に含まれる未実現利益に対し資産の譲渡が行われたとする、みなし譲渡課税を行う規定である。このような未実現のキャピタル・ゲインに対する課税について検討を行うにあたり、まずは所得および実現とは何かについて理解しておく必要がある。

1. Eisner v. Macomber 判決 (252 U.S.189 (1920))

「所得」の意義を検討するに欠かせない重要な判例として Eisner v. Macomber (アイズナー対マッコンバー) 判決を挙げることができる。本判決は、1916年 IRC の下で個人納税者が受領した株式配当に対する課税の是非が問われた事件である。この判決において、①実現とは何かを論じられた部分、および、②株式配当は実現した所得ではないと論じられた部分が判例法として現在の租税法における解釈を作り上げている。国外転出時課税制度はキャピタル・ゲイン課税制度の一部であり、未実現利益に対する課税を行っていることから、現行租税法の理解を深めるために本判決の概要をさらうこととする⁵⁰。当時、合衆国憲法修正第16条⁵¹が成立し、最初の恒久的連邦所得税法としての1913年所得税法が制定されていた。これにより、米国において本格的に所得税制度が実施されることになるが、1913年所得税法においては「キャピタル・ゲイン」というカテゴリーは存在せず、いかなる源泉から生じたものであるか問わず (from whatever source derived), すべての所得に課税する旨定められていた。本判決の事案概要は次のようである。

Standard Oil Company of California (SOCAL) は、資本構成を改善する目的で額面100ドルの株式を約50万株発行し、1916年1月1日現在の株主に対し、50%の株式配当を行った。個人納税者 Macomber 夫人は SOCAL の株式を2,200株所有していたため、この株式配当によって新株式1,100

⁵⁰ 水野忠恒教授は、McNulty 教授の説を引用し、実現と認識 (収益計上: recognition) の違いを説明される。水野忠恒「企業会計における実現主義と租税法における所得の実現との交錯について—ストック・ユニットの事例をもとにした権利確定主義と所得の実現に関する詳論—」『租税研究』第794号42～43頁 (2015)。なお、「所得の実現」と「企業会計上の実現主義」とは異質なものであるが、これらの違いについては別稿にて研究を取りまとめたい。

⁵¹ 原文は以下のとおりである。

“Amendment XVI Passed by Congress July 2, 1909. Ratified February 3, 1913.

The Congress shall have power to lay and collect taxes on incomes, from whatever source derived, without apportionment among the several States, and without regard to any census or enumeration.”

株を受領した（額面総額19,877ドル）。内国歳入庁調査担当官 Eisner 氏は1916年 IRC に基づき、この株式配当が追加的な「総所得」にあたるとして、課税したため、Macomber 夫人が異議申し立てを行った事案である⁵²。

この事案に対し、連邦最高裁において1920年3月8日に判決が下された。Pitney 裁判官による法定意見の要旨は、次のとおりである。「所得とは、資金、労働又はその双方から発生した収益と定義することができる。」「…論者の中には、株主は株式配当をして受領した新しい株式を売却できるではないか、と言う者がいる。買主が存在する限り、確かに論者の言うとおりである。しかしながら、こうもいえる。株主が株式を売却したこと、それこそがまさに実現なのである、と。…1916年歳入法は、本件株主の株式配当に課税するとした点において、連邦憲法に違反し、その限度において無効である。⁵³」すなわち、最高裁判所は、実現した利得のみが所得であり、投下資本の価値の増加は所得ではないという考え方を明らかにした。そしてこの考え方にに基づき、普通株のみを発行している会社の普通株による株式配当は投下資本の価値の増加の表象であって、実現した利得とはいえず、したがって所得として課税されえない旨を判示したのである⁵⁴。

アイズナー対マッコンバー判決は、普通株のみが発行されている場合に、それに対して普通株をもって行われる株式配当を問題とするものにすぎなかったが、連邦議会は、この判決を「株式配当の一般的非課税の基礎」として受け取り、1921年 IRC において、すべての株式配当を課税の対象から除外した。これにより、株式配当の全面的非課税の時代が始まり、1936年まで続いた⁵⁵。本判決は「実現概念」をあまりにも早い時代から深く米国の税制に取り込んでしまったので、今になってこの実現概念を否定しようとする、政治的にも制度的にも乗り越えがたい困難を有するとされる⁵⁶。

2. 我が国の譲渡所得課税制度

(1) 我が国の譲渡所得課税制度

我が国が採用している包括的所得概念⁵⁷は、人の担税力を増加させる利得すべてを所得と解しており、そのような意味において、未実現利益は「所得」であると考えられている。しかし、未実現

⁵² 川田剛・ホワイト&ケース外国法事務弁護士事務所『ケースブック外国重要租税判例』5頁（財経詳報社2010）および、大塚正民『キャピタル・ゲイン課税制度—米国連邦所得税制の歴史的展開』25～27頁（有斐閣学術センター2007）を参照。

⁵³ 大塚『キャピタル・ゲイン課税制度』・前掲注52、5～27頁。

⁵⁴ 金子宏「米国の連邦所得税における『株式配当』の取扱い」『租税法研究』第1号113頁（1974）。

⁵⁵ 同上・前掲注54、114頁。

⁵⁶ 大塚『キャピタル・ゲイン課税制度』・前掲注52、27頁。

⁵⁷ 包括的所得概念は、担税力を増加させる利益でありながら、課税されないものがあるのは公平の観点からは問題があり、このように課税される所得の源泉を制限する理由ないという思想から発生した。この考え方のもとでは、人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得を構成することになり、したがって、反復的・継続的利得のみでなく、一時的・偶発的・恩恵的利得も所得に含まれることになる。金子『租税法』・前掲

利益は所得の流入が客観的に把握できないことを理由として、立法政策的観点から課税対象外とされている。包括的所得概念と未実現利益に対する課税との間に乖離が生じていると評価されるのはこのようなゆえんであり、未実現利益に対する課税制度である我が国の国外転出時課税制度も、包括的所得概念からの乖離を拡大する規定であるといえる。未実現利益に対し課税が行われない最たる理由は、「それらを捕捉し評価することが困難であるという執行上の便宜⁵⁸」であるとされる。そのため、未実現利益に対する課税は、執行上起こりうる問題が解決されている場合、あるいは、執行上起こりうる問題を前提としても、なおもその必要性が認められる場合は可能であるとされ、かつそうすることが包括的所得概念に基づく公平に制度を近づけることになると考えられる場合に限り認められる⁵⁹。

譲渡所得とは、資産の譲渡による所得をいう（所法33①）。その本質は、保有資産の含み益といわれる資産の値上がり益（capital gains）に対する課税であり、「資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のもの⁶⁰」として理解される。これを実定法に基づいて構成すると、「①保有資産の増加益そのものが、所得税法36条1項の規定する「収入金額」の内容であり、②増加益が所得計算の過程に投入されるのは、同法33条1項の規定する「譲渡」が生じた時点である。⁶¹」という、二段階の整理で説明が可能となる。このような理解を増加益清算課税説という⁶²。判例・通説はこの立場を採るとされている。

譲渡所得課税に対しては、資産の意義および譲渡の意義を問題の中心として、今日まで多数の裁判によってその解釈が争われてきた。一般に、資産とは、譲渡性のある財産権を含めたすべての経済的価値をいい⁶³、譲渡とは、「有償であるが無償であるを問わず所有権その他の権利の移転を広く含む観念」であり⁶⁴、売買、交換、競売、公売、収容、現物出資等が含まれると考えられている。

注37, 179～180頁。なお、一定の源泉から生じた所得のみを課税の対象にし、経済的利得のうち、利子・配当・地代・利潤・給与等、反覆的・継続的に生ずる利得のみを所得として観念し、一時的・偶発的・恩恵的利得を所得の範囲から除外すると考える制限的所得概念と対極に位置すると言えよう。

⁵⁸ 渡辺徹也「実現主義の再考—その意義および今日的な役割を中心に—」『税研』第147号63頁（2009）。

⁵⁹ 同上・前掲注58, 63頁参照。

⁶⁰ 最高裁昭和43年10月31日判決（訟月14巻12号1442頁）。

⁶¹ 岡村忠生「所得の実現をめぐる概念の分別と連接」『法學論叢』第166巻第6号104～105頁（2010）。

⁶² 他方、「納税者の担税力を考慮するとともに、実定法の具体的構造を重視すべきだとして、譲渡所得の内容は、抽象的な保有期間中の値上益ではなく、現実の収入金額から取得価額等を控除した譲渡差益を意味する」とする譲渡益課税説も存在する。田中治「キャピタルゲイン課税—税法学からの問題提起—」日本租税理論学会編『キャピタルゲイン課税〈租税理論研究叢書3〉』69頁（谷沢書房1993）。

⁶³ 水野『大系租税法』・前掲注38, 215頁参照。

⁶⁴ 最高裁昭和50年5月27日判決（民集29巻5号641号）によって理解される。

清永敬次教授は、「通説は、無償の場合も当然に譲渡所得が生ずると解している。」とされる（清永・前掲注38, 96頁参照。）。なお、伊川正樹「譲渡所得の基因となる『資産』概念—増加益精算課税説の再考—」『名城法学』第57巻1・2号141頁（2007）も参照。

(2) 未実現利益に対する課税

未実現利益に対し課税が行われない最たる理由は、「それらを捕捉し評価することが困難であるという執行上の便宜⁶⁵」であるとされ、執行上に起こりうる問題を前提としても、未実現利益に対して課税を行う必要性が存在すると認められる場合は可能であるとされることはすでに述べたところである。これを具体的に考えると、①納税者が自らの意図、選択により租税負担を軽減できる可能性があること、②その課税の遅延が、不公平な事態を引き起こすと想定され、未実現での段階が最も適切であると考えられること、③未実現の段階での課税は、納税者の支払能力の点で、納税者に負担を強いるものであるが、それを強いてもなお実現されるべき、より大きな法的価値（公平課税の実現等）が具体的に存在すること⁶⁶によって、その正当性を主張することができるとと思われる。これら3つを以下、「未実現利益に対する課税理由」という。換言すると、このような未実現利益に対する課税理由を満たさない未実現利益に対する課税規定は、基本的に認められないという見解が強い。財産権を侵害する可能性を有する租税法においては、課税を正当化しうる社会的、経済的必要性が明確かつ具体的に存在することが求められるのである。このように、未実現利益に対し課税を行う国外転出時課税制度は、課税を正当化しうる社会的、経済的必要性が明確かつ具体的に存在することが求められる。この点については【I】において、国外転出時課税制度が BEPS プロジェクトへの国際的協調の必要性（国際的租税回避の防止への協調）および巨額の含み益を有する株式を保有したまま出国し、キャピタル・ゲイン非課税国において売却等を行うことで課税から逃れることを防止するとして創設されたことを明らかにした。以上の点を考慮すると、国外転出時課税制度は国際的に要求される社会的必要性および課税逃れ防止策としての経済的必要性を根拠として創設された規定であると言えるのではなかろうか。

(3) 国際租税法における譲渡益課税

すでに述べたように、富裕層が巨額のキャピタル・ゲインを含む株式を保有したままタックス・ヘイブンともいえる有価証券等の譲渡益非課税国、あるいは低率課税国に移住することによって、我が国における税負担を回避するというスキームは従前から行われてきた。国外転出時課税制度はこれを防止するために規定された規定であるが、この国外転出時課税制度はどのような法的根拠に基づくものだろうか。

(イ) 土地に対する譲渡益課税

我が国の内国法において、国内にある土地に対する譲渡益課税は、非居住者である譲渡者が国内に恒久的施設⁶⁷（PE: Permanent Establishment）を有しているか否かにかかわらず、課税の対象とされる。譲受者は譲渡価格の10%相当額を源泉徴収し、国に納付する義務を負う（所法161一の

⁶⁵ 渡辺・前掲注58・63頁。

⁶⁶ 田中・前掲注62, 78～79頁。

⁶⁷ 恒久的施設の概念については、OECD モデル租税条約5条を参照。

3, 164①四イ, 213①二)。従前、土地の譲渡による所得は、資産の譲渡による所得として、国内源泉所得の1号所得に該当し、申告納付制度がとられていた⁶⁸。しかし、国内の土地を譲渡した非居住者が申告期限前に譲渡代金を国外送金し、無申告のまま出国する事例が増加し、実務上徴収が困難であるという状況が多発したことをみて、平成2年度税制改正により、別途源泉徴収制度が創設された⁶⁹。

一方、国際的な課税の取扱いをみると、OECDモデル租税条約13条1項に基づき、土地の譲渡収益については、不動産所在地国（源泉地国）による課税を認めている⁷⁰。

(ロ) 株式等に対する譲渡益課税

我が国所得税法によると、国内にPEを有しない非居住者が内国法人の株式を譲渡したことによる所得は、一定の株式譲渡益以外は課税対象とされていない（所法161一，所令291①三）⁷¹。

他方で、国際的な課税の取扱いとしては、OECDモデル租税条約13条5項に基づき、株式譲渡益については、居住地国による排他的課税とされている。

富裕層が巨額のキャピタル・ゲインを含む株式を保有したまま有価証券譲渡益の非課税国（あるいは低率課税国）に移住することによって我が国における税負担を回避できるようになるのは、有価証券等については居住地国課税が行われるからであり、すなわち「居住者」から「非居住者」になることで課税要件から外れ、日本国の課税管轄から逃れることが可能となったためである。

我が国に導入された国外転出時課税制度はすべての資産を課税対象とする「一般方式出国税（General exit tax）」ではなく、対象資産を有価証券等に限定する「限定方式出国税（Limited exit tax）」を採用している。すなわち、対象資産を「有価証券等」と「それ以外」に区分し、「有価証券等」に対してのみ、未実現利益に対する課税を課すこととした。これは、例えば土地に対しては源泉地国課税が行われるため、土地の譲渡人が居住者であろうとなかろうと我が国の課税権が認められているのに対し、有価証券等に対しては居住地国課税が行われるため、有価証券等の譲渡人が非居住者であった場合、我が国の課税権を行使することができない状況をカバーするためであると考えられる。このような租税回避スキームによる未実現利益課税制度の抜け穴（loophole in the tax law）を埋めることは国外転出時課税制度創設の目的の1つであったといえよう。

⁶⁸ 村井正編『入門国際租税法』158頁以下（清文社2013）。

⁶⁹ 大蔵財務協会『改正税法のすべて 第118回国会（平成2年2月27日～平成2年6月26日）において成立した改正税法の解説』154頁（1990）参照。

⁷⁰ 村井・前掲注68，160頁。

⁷¹ 国内に恒久的施設を有しない非居住者がその有する内国法人の株式を譲渡したことによる所得は、買い集めにより取得したい株式の譲渡による所得、事業譲渡類似株式の譲渡による所得など一定のもの以外は課税対象とされていない。村井・前掲注68，158頁参照。

結びにかえて

本稿では、我が国に導入された所得税法60条の2「国外転出をする場合の譲渡所得等の特例」の創設に関し、次の2つの点に関して考察を行った。一つは国外転出時課税制度が導入されることとなった経緯に関する研究、もう一つは国外転出時課税制度が個人の所有する資産に係る未実現利益に対し課税を行うことの論拠に関してであった。

国外転出時課税制度はみなし譲渡課税、すなわち未実現利益に対する課税を行う規定である。未実現利益に対する課税は納税者個人に負担を強いるものであるため、課税を正当化しうる社会的、経済的必要性が明確かつ具体的に存在することが求められる。これに対し、平成27年度税制改正大綱や国税庁の税制改正解説書の文言を確認したところ、国外転出時課税制度が巨額の含み益を有する株式を保有したまま出国し、キャピタル・ゲイン非課税国において売却等を行うことで課税から逃れることを防止するとして創設されたことは明らかであった。国外転出時課税制度は租税負担の公平性の担保を目的として創設された規定であり、この点において、未実現利益に対する課税理由を満たしていると考えられるのである。

また、国外転出時課税制度がOECDおよびG20が推進するBEPSプロジェクト行動計画6の調和の一環であることも確認した。前述してきた通り、ボーダーレス化・グローバル化の一途をたどる現代社会において、国際的協調の必要性（国際的租税回避の防止への協調）は極めて重要な課題であると考えられているのであり、同時に課税管轄権という国の根幹を支える権利のために世界各国と足並みを揃えることは不可欠なのであろうことを確認した。

国外転出時課税制度の導入背景となったBEPSプロジェクトは2015年末にようやくその全貌が見え始めたばかりであり、これから更に困難を伴う改正・収斂が進むであろうことが想定される。このような世界的潮流の中、2016年4月、国際調査報道ジャーナリスト連合（International Consortium of Investigative Journalists: ICIJ）がパナマの法律事務所 Mossack Fonseca からリークされたいわゆる「パナマ文書（Panama Papers）」を暴露し、世界中を揺るがした。このパナマ文書には、オフショア・カンパニー設立の専門家たる Mossack Fonseca が約40年間にわたって行った業務内容が示されており、プーチン大統領を含めた世界中の富裕層1150万以上の秘密文書が暴露されたといわれる。現在世界各国の政府はこの文書に関する調査を進めている⁷²。まさに、個人の国境を越えた取引による租税回避と「租税回避＝不正であるのか否か」という点について、世界的関心が高まっているのである。このような折、我が国においては「租税回避」の定義が統一されておらず、諸外国における「租税回避」の意義とも異なっているという指摘が見受けられる⁷³。現状

⁷² 本庄資「オフショア世界のはなし(45)～パナマ文書で暴かれたエリートたちの財産隠しに利用されたタックス・ヘイブンの闇～」『International Taxation』第36巻5号155頁（2016）参照。

に甘んじ、我が国の見解として「租税回避」の統一的定義を定めないまま BEPS プロジェクトが進行していくとすると、より一層の混乱をきたすであろうことは容易に想像することができる。

国外転出時課税制度、ひいては国境を超えた取引による租税回避の理解を深めるにあたり、我が国と諸外国における「租税回避」の定義の「溝」を追求していく必要があるのではなかろうか。「租税回避」論は、租税法の根本を成す非常に難解な問題であるが、今後の課題として研究に励んでいきたい。

【引用文献一覧】

- ・荒井優美子「BEPS 行動計画 経緯と今後の動向—わが国の税制改正への影響を踏まえて」『税務弘報』第63巻5号（2015）
- ・伊川正樹「譲渡所得の基因となる『資産』概念—増加益精算課税説の再考—」『名城法学』第57巻1・2号（2007）
- ・居波邦泰「税源浸食と利益移転（BEPS）に係る我が国の対応に関する考察（1）」『税大論叢』第79号（2013）
- ・居波邦泰『国際的な課税権の確保と税源侵食への対応—国際的二重非課税に係る国際課税原則の再考』（中央経済社2014）
- ・今村隆『租税回避と濫用法理—租税回避の基礎的研究—』（大蔵財務協会2015）
- ・大蔵財務協会『改正税法のすべて 第118回国会（平成2年2月27日～平成2年6月26日）において成立した改正税法の解説』（1990）
- ・大塚正民『キャピタル・ゲイン課税制度—米国連邦所得税制の歴史的展開』（有斐閣学術センター2007）
- ・大橋智哉「個人の移動による国際的二重課税の調整に関する一考察—株式に対するみなし譲渡課税（出国税）を中心に—」『第27回日税研究賞入選論文集』（日本税務研究センター2004）
- ・岡村忠生「所得の実現をめぐる概念の分別と連接」『法學論叢』第166巻第6号（2010）
- ・岡村忠生「租税回避研究の意義と発展」同編『租税回避研究の展開と課題 [清永敬次先生謝恩論文集]』（ミネルヴァ書房2015）
- ・金子宏「米国の連邦所得税における『株式配当』の取扱い」『租税法研究』第1号（1974）
- ・金子宏『租税法〔第20版〕』（弘文堂2015）
- ・川田剛・ホワイト&ケース外国法事務弁護士事務所『ケースブック外国重要租税判例』（財経詳報社2010）
- ・清永敬次『税法〔新装版〕』（ミネルヴァ書房2013）
- ・小松芳明「国際租税法の発展と動向」『租税法研究』第10号（1982）
- ・酒井克彦「我が国における租税回避否認の議論」『フィナンシャル・レビュー』第126号（財務省財務総合研究所2016）
- ・高野幸大「国家管轄権と国際租税法の関係—資産税の側面からの基礎的考察」『租税法研究』第42号（2014）
- ・田中治「キャピタルゲイン課税—税法学からの問題提起—」日本租税理論学会編『キャピタルゲイン課税〈租税理論研究叢書3〉』（谷沢書房1993）
- ・谷口勢津夫「租税条約の濫用」村井正編『国際租税法の研究—国際的租税回避の理論と政策—』（法研出版1990）
- ・谷口勢津夫「第三国企業による租税条約の濫用とその規制（1）（2・完）」『税法学』第440号（1987）、第441号（1987）
- ・谷口勢津夫『税法基本講義〔第5版〕』（弘文堂2015）
- ・谷口勢津夫『租税回避論』（清文社2014）

⁷³ 本庄資「濫用的国際租税回避の防止規定の必要性～BEPS プロジェクト勧告に伴う国内法改正と GAAR 導入の是非議論を中心に～」175頁、『租税研究』第796号（2016）。

- ・原武彦「非居住者課税における居住者判定の在り方—出国税（Exit Tax）等の導入も視野に入れて—」『税大論叢』第65号（2010）
- ・本庄資「オフショア世界のはなし（32）～我が国の出国税は富裕層のオフショアへの脱出を防ぐことができるか？～」『International Taxation』第35巻4号（2015）
- ・本庄資「オフショア世界のはなし（45）～パナマ文書で暴かれたエリートたちの財産隠しに利用されたタックス・ヘイブンの闇～」『International Taxation』第36巻5号（2016）
- ・本庄資「濫用的国際租税回避の防止規定の必要性～BEPS プロジェクト勧告に伴う国内法改正と GAAR 導入の是否認論議を中心に～」『租税研究』第796号（2016）
- ・本庄資『国際課税における重要な課税原則の再検討 上巻』（日本租税研究協会2015）
- ・本庄資『国際課税における重要な課税原則の再検討 中巻』（日本租税研究協会2016）
- ・増井良哲＝宮崎裕子『国際租税法 [第3版]』（東京大学出版会2015）
- ・水野忠恒「企業会計における実現主義と租税法における所得の実現との交錯について—ストック・ユニットの事例をもとにした権利確定主義と所得の実現に関する詳論—」『租税研究』第794号（2015）
- ・水野忠恒『21世紀を支える税制の論理 第4巻国際課税の理論と課題〔二訂版〕』（税務経理協会1995）
- ・水野忠恒『大系租税法』（中央経済社2015）
- ・宮本十至子「法人に対する出国税をめぐる諸問題—EUの動向を中心に—」『租税の複合法的構成 村井正先生喜寿記念論文集』（清文社2012）
- ・村井正編『入門国際租税法』（清文社2013）
- ・安河内誠＝山田博志「平成27年度の国際課税（含む政省令事項）に関する改正について」『租税研究』第789号（2015）
- ・矢内一好「英国型一般否認規定（GAAR）の検証～GAAR パラドックスについて～」『租税研究』第789号（2015）
- ・渡辺徹也「実現主義の再考—その意義および今日的な役割を中心に—」『税研』第147号（2009）
- ・国税庁「国外転出時課税制度（FAQ）平成27年7月改訂」国税庁 HP
<https://www.nta.go.jp/tetsuzuki/denshi-sonota/kokugai/01.htm>
- ・国税庁「国外転出時課税制度のあらまし」国税庁 HP
<http://www.nta.go.jp/shiraberu/ippanjoho/pamph/01.htm>
- ・財務省「平成27年度税制改正の解説 所得税法等の国外転出時の特例の改正」財務省 HP
http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2015/explanation/index.html
- ・自由民主党・公明党「平成27年度税制改正大綱」自民党 HP
<https://www.jimin.jp/news/policy/126806.html>
- ・「税制調査会 第24回税源浸食と利益移転 解説文（平成27年10月23日（総24-1）」内閣府HP
<http://www.cao.go.jp/zeicho/gijiroku/zeicho/2015/27zen24kai.html>
- ・OECD, “Revised discussion draft BEPS ACTION 6: PREVENT TREATY ABUSE” (22 May 2015), OECD HP
<https://www.oecd.org/tax/treaties/revised-discussion-draft-beps-action-6-prevent-treaty-abuse.pdf>
- ・OECD, “Glossary of Tax Terms”, OECD HP
<http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>

【略語一覧】 法令名は以下のとおり使用した。

- ・所法 所得税法
- ・所令 所得税法施行令
- ・所規 所得税法施行規則
- ・措法 租税特別措置法